

Vorträge Reden und Berichte aus dem Europa-Institut / Nr. 210

herausgegeben

von Professor Dr. Dr. Georg RESS

Dr. iur. Ulrich Nussbaum  
Geschäftsführer, Bremerhaven

Fragen der Zollwertgestaltung:  
EG-Zollwert und Referenzpreissystem  
der Mitgliedstaaten

|                                    |             |
|------------------------------------|-------------|
| Europa Institut Institutbibliothek |             |
| Inv. Nr.                           | 91 VI- 44,2 |
| Sign.:                             | EF 1-210    |

Vortrag vor dem Europainstitut der Universität des Saarlandes  
Saarbrücken, den 18. Mai 1990

1990 © Europa-Institut  
Universität des Saarlandes  
Nicht im Buchhandel erhältlich  
Abgabe gegen eine Schutzgebühr  
von 10,— DM

R

## Fragen der Zollwertgestaltung:

### EG-Zollwert und Referenzpreissystem der Mitgliedstaaten

#### I. Problemstellung

Die Thematik führt in einen jener Grenzbereiche zwischen zwei Rechtsgebieten, die in der Theorie<sup>1</sup> kaum beachtet werden, aber in der Wirtschaftspraxis enorme Relevanz gewinnen können. Zunächst, scheint es, haben EG-Zollwert und Referenzpreissystem wenig gemein. Das ausgeklügelte Zollwertsystem der Gemeinschaft, dessen wesentliche Grundlagen in der Ratsverordnung Nr. 1224/80 vom 28. Mai 1980<sup>2</sup> normiert sind, soll die EG-einheitliche Festsetzung des Zollwerts von Waren gewährleisten, um damit sicherzustellen, daß gleichartige Ware an allen Grenzübergangsstellen der Gemeinschaft zu den gleichen Zollkonditionen importiert werden kann und eine Diskriminierung des internationalen Handels ausgeschlossen ist. Demgegenüber dient das Referenzpreissystem bestimmter Agrarmarktordnungen dem Ziel, den Erzeugerschutz in der Gemeinschaft herzustellen, indem zur Einfuhr in die EG bestimmte Waren, deren Verkaufspreis unter dem jeweiligen Referenzpreis liegt, unter anderem mit Ausgleichsabgaben belegt oder gänzlich von der Einfuhr in die Wirtschaftsgemeinschaft der EG ausgeschlossen werden. Gleichwohl sind Wertverzollung und Zollwert eng mit dem Referenzpreissystem verbunden. Indem die EG bestimmte präferenzielle Zollsätze im Rahmen der

---

<sup>1</sup> Soweit ersichtlich, wird die hier erörterte Thematik ausschließlich in dem für die Praxis ausgelegten Kommentar von Zepf, Wertverzollung, 4. neubearbeitete Auflage 1988, zunächst sehr knapp in der 21. Lfg., und dann vor dem Hintergrund des beim EuGH anhängigen Vorabentscheidungsverfahrens (Rs. C-11/89, ABl. C 161 vom 30. Juni 1990) detaillierter in der 33. Lfg. besprochen.

<sup>2</sup> Sogenannte Grundverordnung über den Zollwert der Waren (ABl. L 134 vom 31. Mai 1980). Die Verordnung ist verschiedentlich leicht modifiziert worden, ohne daß dies Auswirkungen auf die in diesem Zusammenhang erörterte Fragestellung hat. Ferner sind verschiedene Durchführungsbestimmungen ergangen. Vgl. hierzu die Nachweise bei Grabitz, Rdnr. 13 zu Art. 27 EWGV, in: Grabitz, Kommentar zum EWG-Vertrag, München, Stand: September 1989.

Eröffnung von autonomen Gemeinschaftszollkontingenten<sup>3</sup> zusätzlich von der Einhaltung des Referenzpreises abhängig macht<sup>4</sup>, bindet sie in der EG ansässige Unternehmen, die Waren zur Einfuhr in das Gebiet der EG erwerben, in das enge Schema des zollwertrechtlichen Feststellungsverfahrens. Der nach diesem Verfahren festgestellte Zollwert ist nämlich in wesentlichen Fällen per definitionem identisch mit dem für die Referenzpreisregelung relevanten Einfuhrpreis. Die Verknüpfung im Grunde gegensätzlicher Regelungsbereiche - das Zollwertrecht hat wie gesagt zum Ziel, den Welthandel durch ein gerechtes, einheitliches und neutrales System für die Bewertung von Waren für Zollzwecke zu fördern; das Referenzpreissystem im Rahmen bestimmter Agrarmarktordnungen hat dagegen ausschließlich den Außenschutz der in der EG ansässigen Produzenten vor Augen - führt dann in der Praxis dazu, daß die betroffenen Unternehmen mittels rechtlich möglicher Konstruktionen der EG-rechtlichen lex lata entsprechen wollen, gleichzeitig aber auch die Grenzen zulässiger Zollwertgestaltung ausloten, um von den wirtschaftlich nicht unerheblichen Zollpräferenzen zu profitieren. Folgende Fallgestaltung soll die Problematik verdeutlichen:

---

<sup>3</sup> Diese Zollkontingente nach Art. 28 EWG-V, die anders als die Zollkontingente die Gemeinschaft und nicht den einzelnen Mitgliedstaat betreffen, gewähren zeitlich und dem Einfuhrumfang nach begrenzte Zollermäßigungen für die jeweiligen in der Kontingentsverordnung genannten Tarifstellen, wobei allerdings der tarifmäßige Regelzollsatz unberührt bleibt. Liegen die Voraussetzungen des Zollkontingents beim Importeur nicht vor oder ist das Kontingent erschöpft, dann findet der in der Regel höhere Regelzollsatz Anwendung, und die eingeführte Ware wird mit höheren Eingangsabgaben belegt.

<sup>4</sup> So etwa die Verordnung (EWG) Nr. 4043/89 des Rates vom 19. Dezember 1989 zur Eröffnung und Verwaltung von autonomen Gemeinschaftszollkontingenten für einige Fischereierzeugnisse (1990), ABl. L 388 vom 30. Dezember 1989. Gemäß Art. 1 Abs. 3 dieser Verordnung werden die präferentiellen Zollsätze nur unter der Voraussetzung eingeräumt, daß der von den Mitgliedstaaten gemäß Art. 21 der Verordnung (EWG) Nr. 3796/81 (ABl. L 379 vom 31. Dezember 1981) über die gemeinsame Marktorganisation für Fischereierzeugnisse, zuletzt geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 3468/88 (ABl. L 305 vom 10. November 1988), festgesetzte Preis frei Grenze mindestens dem für die betreffenden Waren bzw. Warengattungen durch die Gemeinschaft festgelegten oder festzulegenden Referenzpreis entspricht.

Das deutsche Unternehmen A will Fischereierzeugnisse aus Drittländern in die EG importieren, für die autonome Gemeinschaftszollkontingente mit präferenziellen Zollsätzen eröffnet sind. Um den Vorschriften über Referenzpreise nachzukommen und den von der EG im Rahmen eines Zollkontingents eingeräumten Referenzzollsatz auf diese Fischereierzeugnisse zu erhalten, gründet das Unternehmen A eine zweite Firma B mit Sitz in der EG. Da der Einkaufspreis von A unter dem Referenzpreis liegt, hebt er den Verkaufspreis an und verkauft an B auf Referenzpreishöhe. B zahlt den von A berechneten Preis und tritt als Zollwertanmelder und Käufer auf und meldet ihren Rechnungspreis bei dem zuständigen Hauptzollamt an.

Die deutsche Zollverwaltung erkennt den von B angemeldeten Zollwert nicht an und verweigert die Anwendung der autonomen Aussetzung des einschlägigen Zollsatzes des gemeinschaftlichen Zolltarifes unter Hinweis auf Art. 21 Abs. 4a der Verordnung (EWG) Nr. 3796/81 des Rates vom 29. Dezember 1981 über die gemeinsame Marktorganisation für Fischereierzeugnisse<sup>5</sup>. Die Zollverwaltung ist der Auffassung, daß der sogenannte Frei-Grenze-Preis des eingeführten und angemeldeten Fischerzeugnisses unter dem Referenzpreis liege, da die Nach- bzw. Vorschaltung von Tochterfirmen mit Sitz in der EG zur Einhaltung von Referenzpreisen bei der Einfuhr von Fischereierzeugnissen unzulässig sei. Die Zollverwaltung wendet den regulären Zollsatz des gemeinschaftlichen Zolltarifs an. Der B entgeht damit ein Zollvorteil von 4%. Gleichzeitig droht ihr ein Einfuhrverbot gemäß § 21 Abs. 4b der Verordnung Nr. 3796/81 des Rates vom 29. Dezember 1981 über die gemeinsame Marktorganisation für Fischereierzeugnisse.

Es stellt sich hier also die Frage, ob die Vor- bzw. Nachschaltung von Tochterfirmen mit Sitz in der EG zur Einhaltung von Referenzpreisen als unzulässige Zollwertgestaltung zu werten ist und ob diese Frage anders zu beantworten ist, wenn A ihren Firmensitz ins EG-Ausland verlegt oder wenn der Einkaufspreis der A über dem Referenzpreis läge und A durch ein Absenken ihres Verkaufspreises an B und durch die Anmeldung des auf den Referenzpreis abgesenkten Einkaufspreises durch B gerade die Einhaltung des Referenzpreises sicherstellen würde.

---

<sup>5</sup> Siehe FN 4 oben.

Die rechtliche Bedeutung dieser Fallgestaltung geht über den fischwirtschaftlichen Bereich hinaus. Sie stellt sich mutatis mutandis ebenfalls im Bereich anderer Agrarmarktordnungen, etwa in der gemeinsamen Marktorganisation für Verarbeitungserzeugnisse aus Obst und Gemüse<sup>6</sup>, wo Mindesteinfuhrpreise z.B. für getrocknete Trauben und verarbeitete Kirschen existieren. Sie stellt sich ferner überall da, wo ein Importeur durch die Vor- bzw. Nachschaltung von Tochterfirmen Einfluß auf den Zollwert nehmen will, um zu einer möglichst geringen Zollbelastung zu kommen.

## II. Zollwert und Referenzpreissystem

Zölle sind so alt wie die Geschichte<sup>7</sup>. Ob es die Zölle der Attiker auf ein- und ausgeführte Ware im Hafen von Piräus um 400 v. Chr. oder die Zölle des Welfennachfolgers von Karl II. von England, Georg I. (1714 - 1727), auf den Tabak in Höhe von 26% waren, in jedem Fall handelt es sich um eine der ältesten Formen der Einnahmeschöpfung. Nur die Zielrichtung des Zolles änderte sich im Laufe der Jahrhunderte. Während zunächst die Erzielung von Einnahmen im Vordergrund stand, die in Form einer Abgabe beim Überschreiten der Grenze als Einfuhr-, Ausfuhr- oder Durchfuhrzoll fällig wurde, wurden später Zölle auch zur Erreichung wirtschaftspolitischer Ziel erhoben, etwa zum Schutz einheimischer Wirtschaftszweige vor unerwünschter ausländischer Konkurrenz. So führte etwa Portugal 1681 Schutzzölle ein, um die heimischen Tuchmanufakturen insbesondere vor englischen Importen zu schützen. 1840 forderte F. LIST Schutzzölle für die deutsche Industrie. 1890 begannen die USA ihre Schutzzollpolitik. 1902 erschien der deutsche Bülow-

---

<sup>6</sup> Verordnung (EWG) Nr. 426/86 des Rates (ABl. L 49 vom 27. Februar 1986) über die gemeinsame Marktorganisation für Verarbeitungserzeugnisse aus Obst und Gemüse. Bestimmungen über die Anwendung des Mindesteinfuhrpreissystems enthalten die Verordnungen (EWG) Nr. 2089/85 (ABl. L 197 vom 27. Juli 1985) für getrocknete Trauben und Nr. 3225/88 (ABl. L 188 vom 21. Oktober 1988) für verarbeitete Kirschen. Sie werden durch entsprechende Durchführungsverordnungen der Kommission (Nr. 2054/89, ABl. L 195 vom 11. Juli 1989 sowie Nr. 2053/89, ABl. L 195 vom 11. Juli 1989) ergänzt.

<sup>7</sup> Die nachfolgenden Beispiele orientieren sich im wesentlichen an der illustrativen Darstellung bei Zepf, a.a.O., FN 1 oben, Bd. I, Teil I, S. 1 ff.

Tarif mit Schutzzöllen insbesondere für die deutsche Landwirtschaft. Heute entspricht ein allgemeiner Schutzzoll dem angestrebten Ziel der Förderung des internationalen Handels und des Abbaus von Handelsschranken keineswegs mehr.

Entsprechend gehört gemäß Art. 9 des EWG-Vertrags die Zollunion zu den Grundlagen der Gemeinschaft<sup>8</sup>. Danach ist es zwischen den Mitgliedstaaten verboten, wegen des Grenzübertritts einseitig finanzielle Belastungen diskriminierender Art, insbesondere Ein- und Ausfuhrzölle, auf den Warenaustausch zu erheben. Ferner ist ein gemeinsamer Zolllarif gegenüber Drittstaaten einzuführen. Das Wesen der Zollunion, etwa wie es durch Art. XXIV Abs. 8a des GATT definiert wird, nämlich als die Überführung von mehreren Zollgebieten in ein einziges Zollgebiet mit gemeinsamem Außenzoll nebst der Beseitigung beschränkender Handelsvorschriften zwischen den Mitgliedstaaten der Zollunion, dient einer Vereinheitlichung der Zollrechts- und Zollverfahrensvorschriften. Ihm ist deshalb nicht bereits mit der Beseitigung der Binnenzölle und der Aufstellung des gemeinsamen Zolllarifs Genüge getan. Damit ist eine Zollunion nicht vollendet. Erforderlich ist vielmehr noch die formelle und materielle Rechtsvereinheitlichung der tariflichen und außertariflichen Zollrechtsvorschriften und Zollverfahrensvorschriften.

Zur Harmonisierung und Vereinheitlichung der Zollrechts- und Zollverfahrensvorschriften enthält der EWG-Vertrag in Art. 27 eine ausdrückliche Ermächtigungsnorm, deren Durchsetzungskraft allerdings dadurch empfindlich eingeschränkt ist, daß sie ausschließlich das Instrument der Empfehlung an die Mitgliedstaaten zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften auf dem Gebiet des Zollwesens vorsieht. Aus diesem Grund ist Art. 27 EWG-Vertrag kaum angewandt worden und hat auf dem Gebiet des Zollgemeinschaftsrechts keine nennenswerte Bedeutung erlangt<sup>9</sup>.

Wesentliche Bausteine des EG-Zollrechts sind neben dem gemeinsamen Zolllarif (GZT), die Warenursprungsregelung, die Regelung der Zollschuld sowie

---

<sup>8</sup> Grabitz, a.a.O., FN 2 oben, Rdnr. 1 ff. zu Art. 9 EWG-V.

<sup>9</sup> Grabitz, a.a.O., FN 2 oben, Rdnr. 2 zu Art. 27 EWG-V.

die Definition des Zollwertes von Waren als Basis für die Zollerhebung. Das Zollrecht der EG besteht ferner aus einer Reihe von Verordnungen, die Fragen etwa des Verfahrens für die Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr, das gemeinschaftliche Versandverfahren, das auf der Basis des seit dem 1. Januar 1988 geltenden Einheitspapiers die gesamte Warenbeförderung in der Gemeinschaft erfaßt, den aktiven und passiven Veredelungsverkehr, sowie Verwaltungsverfahrensvorschriften über die Erstattung, den Erlaß sowie die Nacherhebung von Eingangs- und Ausfuhrabgaben, beinhalten<sup>10</sup>.

Der Zollwertfestlegung kommt damit zusammen mit dem gemeinsamen Zolltarif sowie der Regelung der Zollschuld zentrale Bedeutung im Zollrechtssystem der Gemeinschaft zu, da der Zollwert einer Ware die Basis für die Berechnung der Höhe der Zollschuld abgibt. Mit der Grundverordnung (EWG) Nr. 1224/80 des Rates vom 28. Mai 1980<sup>11</sup> über den Zollwert der Waren hat sich die Europäische Gemeinschaft in Durchführung des Artikels VII des GATT für die sogenannte Wertverzollung entschieden<sup>12</sup>. Man wollte mit der Einführung einer einheitlichen Wertverzollungsregelung eine möglichst im Grundsatz gleichmäßige Zollwertbemessung erreichen und damit auch verhindern, daß vereinbarte Tarifzugeständnisse durch unterschiedliche Bewertungsmethoden konterkariert würden<sup>13</sup>. Es ist wichtig festzutellen, daß mit dem Erlaß der Verordnung vom 28. Mai 1980 ein neuer Zollerhebungsmaßstab eingeführt wurde und der Wertbegriff des sogenannten Brüsseler Zollwertabkommens

---

<sup>10</sup> Zum Zollrecht der EG vgl. den guten Überblick, insbesondere mit Nachweisen der EG-rechtlichen lex lata, bei Grabitz, a.a.O., FN 2 oben, Rdnr. 5 ff. zu Art 27 EWG-V.

<sup>11</sup> Siehe oben FN 2.

<sup>12</sup> Siehe Guardia, La valeur en douane communautaire, Droit & Economie, Nr. 55 (1987), S. 26 ff.

<sup>13</sup> Diesen Zusammenhang bringt die Präambel der Zollwertverordnung sehr klar zum Ausdruck, indem es dort heißt: *"Ziel der vorliegenden Verordnung ist es, den Welthandel durch ein gerechtes, einheitliches und neutrales System für die Bewertung von Waren für Zollzwecke zu fördern, das die Anwendung von willkürlichen oder fiktiven Zollwerten ausschließt"*.



aufgegeben wurde. Während das Brüsseler Zollwertabkommen<sup>14</sup> auf dem sogenannten theoretischen Wertbegriff basiert, wonach der sogenannte "übliche Wettbewerbspreis" für die Zollwertbestimmung maßgebend war, geht die EG-Zollwertverordnung nunmehr vom sogenannten "tatsächlichen" Wert der Ware aus und legt damit regelmäßig den in Artikel 3 der EG-Verordnung definierten Transaktionswert zugrunde. Der Abkehr vom theoretischen Normalpreis des Brüsseler Zollwertabkommens lag die Erkenntnis zugrunde, daß die Begriffsbestimmung des theoretischen Wertbegriffs sich zunehmend als so anspruchsvoll erwies, daß selbst Staaten mit einer gut funktionierenden Zollverwaltung und gut ausgebildeten Beamten große Schwierigkeiten mit der praktischen Anwendung des Zollwertbegriffes hatten<sup>15</sup>. Als Ergebnis der sogenannten Tokio-Runde des GATT im September 1973 wurde 1979 der neue GATT-Zollwertkodex übernommen und mit der Verordnung vom 28. Mai 1980 in EG-Recht umgesetzt<sup>16</sup>.

Die Verordnung enthält 6 Verfahren<sup>17</sup> zur Ermittlung des Zollwertes, wobei allerdings in der Regel Art. 3 der Verordnung als Grundlage für die Bewertung von Waren für Zollzwecke heranzuziehen ist. Danach ist Zollwert einer zu bewertenden Ware regelmäßig der sogenannte Transaktionswert, d.h. der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis<sup>18</sup>. Dieser Transaktionswert ist dann noch gegebenenfalls gemäß Art. 8 der Verordnung zu berich-

---

<sup>14</sup> Zum Brüsseler Zollwertabkommen und dem dort definierten Zollwertbegriff vgl. *Zepf*, a.a.O., FN 1 oben, Bd. I, Teil I, S. 4 ff.

<sup>15</sup> *Zepf*, a.a.O.

<sup>16</sup> Durch den Beschluß 80/271/EWG vom 10. Dezember 1979 über den Abschluß der multilateralen Übereinkommen, die im Zuge der Handelsverhandlungen von 1973/1979 ausgehandelt wurden, hat der Rat im Namen der EWG das Übereinkommen zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens angenommen (ABl. L 71 vom 17. März 1980).

<sup>17</sup> Die Prüfungsreihenfolge wird durch Art. 2 Zollwertverordnung vorgegeben. Vgl. auch die schematische Darstellung der Zollwertermittlungsmethoden bei *Zepf*, a.a.O., FN 1, Bd. I, Teil IV, S. 8.

<sup>18</sup> So die Legaldefinition in Art. 3 Abs. 1 Zollwertverordnung.

tigen, indem bestimmte Positionen dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen sind<sup>19</sup>.

Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist gemäß Art. 3, Abs. 3a der Grundverordnung "...die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten - unmittelbar oder mittelbar - für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat", wobei grundsätzlich vom Käufer auf eigene Rechnung durchgeführte Tätigkeiten nicht als eine mittelbare Zahlung an den Verkäufer angesehen werden. Erst wenn es unmöglich ist, nach Art. 3 der Grundverordnung, d.h. auf der Basis des Transaktionswertes zu bewerten, werden die Zollwertermittlungsverfahren der Art. 4, 5, 6, 7 und als Auffangtatbestand der Art. 2, Abs. 3 herangezogen. Danach kennt die Zollwertverordnung ebenso wie der GATT-Zollwertkodex neben dem Transaktionswert der eingeführten Ware fünf weitere Zollwerte, nämlich den niedrigsten Transaktionswert gleicher Waren<sup>20</sup>, den niedrigsten Transaktionswert gleichartiger Waren<sup>21</sup>, den bereinigten Verkaufspreis im Einfuhrland<sup>22</sup>, den errechneten Wert<sup>23</sup> sowie den bereits erwähnten Art. 2, Abs. 3 und 4 Zollwertverordnung, nämlich die Ermittlung des Zollwertes nach der zweckmäßigsten Methode, die mit den Leitlinien des Kodex und des Art. VII des GATT übereinstimmt.

Da der Transaktionswert, der der Zollwertermittlung zugrundeliegt, der Preis aus einem Kaufgeschäft ist, ist die Transaktionswertbewertung gemäß Art. 3 immer da ausgeschlossen, wo eine Beeinflussung des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises nicht ausgeschlossen ist. Es ist einleuchtend, daß

---

<sup>19</sup> In Art. 8 werden u.a. genannt Provisionen und Maklerlöhne, Verpackungskosten, Lizenzgebühren, Beförderungs- und Versicherungskosten für die eingeführten Waren, soweit diese Kosten entstanden, aber nicht in dem fakturierten oder gezahlten Preis enthalten sind. Im einzelnen ist dieser Katalog lang und führt in der Praxis zu nicht unerheblichen Abgrenzungsproblemen.

<sup>20</sup> Art. 4 Zollwertverordnung.

<sup>21</sup> Art. 5 Zollwertverordnung.

<sup>22</sup> Art. 6 Zollwertverordnung.

<sup>23</sup> Art. 7 Zollwertverordnung.

eine solche Preisbeeinflussung und damit Zollwertgestaltung zu befürchten ist, bei der Zollwertfeststellung für Waren, die von natürlichen oder juristischen Personen eingeführt werden, die mit dem Verkäufer verbunden sind. In diesen Fällen fehlt es an dem natürlichen Interessengegensatz, der nicht verbundene Parteien regelmäßig auszeichnet und der dafür sorgt, daß Handelsgeschäfte nicht einseitig zu Lasten oder zu Gunsten nur einer Partei ausgehandelt werden. Folgerichtig versucht die Zollwertverordnung das Problem dadurch zu regeln, indem sie zunächst positiv festhält, daß auch zwischen Verbundenen der Transaktionswert für Zollzwecke grundsätzlich anerkannt werden kann, wenn die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst hat<sup>24</sup>.

Die bedingte Anerkennung von Kaufgeschäften zwischen Verbundenen als Transaktionswert für die Zollwertfeststellung führt zu folgenden Prüfungsschritten durch die Zollverwaltung<sup>25</sup>.

Es ist zunächst zu entscheiden, ob Zweifel an der Beeinflussung des Preises durch die Verbundenheit bestehen. Bestehen keine Zweifel, so ist der Zollwert nach Art. 3 festzustellen, d.h. der Transaktionswert ist gleich dem Zollwert. Bestehen Zweifel an der Unbeeinflußtheit des Preises, so hat die Zollverwaltung dem Einführer unter Angabe von Gründen ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Kann der Einführer die Zweifel der Zollverwaltung ausräumen, so wird ebenfalls der Zollwert nach Art. 3, d.h. dem Transaktionswert festgestellt. Können die Zweifel der Zollverwaltung an der Objektivität der Preisbildung nicht ausgeräumt werden oder bestätigt die Prüfung eine Preisbeeinflussung durch die Verbundenheit des Käufers mit dem Verkäufer, so scheidet eine Zollwertfeststellung nach dem Transaktionswert aus, und es ist der Zollwert nach den Folgevorschriften der Art. 4 ff. zu ermitteln.

---

<sup>24</sup> Art. 3 Abs. 1d).

<sup>25</sup> Vgl. *Zepf*, a.a.O., FN 1 oben, Bd. I, Teil IV, S. 71 ff.

Wie hängen nunmehr Zollwert einerseits und Referenzpreis andererseits zusammen? Hierzu ist es notwendig, kurz die rechtliche Einordnung und Funktion des Referenzpreissystems im EG-Recht darzustellen.

Neben der Zollunion gehört zu den Grundlagen der Gemeinschaft auch die Landwirtschaft und der Handel mit landwirtschaftlichen Erzeugnissen<sup>26</sup>. Die Integration der Landwirtschaft erfordert eine gemeinsame Agrarpolitik, deren Ziele Art. 39, Abs. 1 EWG-Vertrag nennt und deren Instrumente in den Art. 40 bis 42 EWG-Vertrag definiert werden. Als Mittel zur Erreichung der gemeinsamen Agrarpolitik wird in diesen Vorschriften neben Förderungsmaßnahmen nach Art. 41 und der Wettbewerbskontrolle nach Art. 42 insbesondere die gemeinsame Organisation der Agrarmärkte gemäß Art. 40 EWG-Vertrag genannt. Art. 40, Abs. 2 nennt die Organisationsformen zur Etablierung einer gemeinsamen Organisation der Agrarmärkte. Die dort genannten Organisationsformen sind:

1. Gemeinsame Wettbewerbsregeln
2. Bindende Koordinierung der verschiedenen einzelstaatlichen Marktordnungen
3. Europäische Marktordnung.

In der Praxis ist die gemeinsame Organisation der Agrarmärkte nach Art. 40 EWG-Vertrag nichts anderes als die Bündelung einer Vielzahl von einzelnen auf die jeweiligen Agrarerzeugnisse bezogenen europäischen Marktordnungen. Diese Marktordnungen sind im Detail jeweils anders und zum Teil höchst kompliziert ausgestaltet. Sie folgen aber gleichwohl alle einer gemeinsamen Grundstruktur<sup>27</sup>, wobei in der Regel zwischen drei Gruppen von Marktordnungen unterschieden wird. Hauptzielsetzung jeder Marktordnung ist die Preisbildung, wobei bei der ersten Gruppe von Marktordnungen den einheimischen Produzenten grundsätzlich eine umfassende Garantie zum Absatz ihrer Erzeugnisse zu einem bestimmten Mindestpreis gegeben wird. Bekannt geworden sind die Marktordnungen etwa für Getreide, Reis, Zucker, Milch und

---

<sup>26</sup> Art. 38 Abs. 1 EWG-V.

<sup>27</sup> Siehe hierzu *Gilsdorf/Priebe*, in: *Grabitz*, a.a.O., FN 2 oben, Rdnr. 10 ff. zu Art. 40 EWG-V.

Milcherzeugnisse, Rindfleisch, Olivenöl und einige Ölsaaten, Fette und Öle europäischen Ursprungs. Eine zweite Gruppe von Marktordnungen, wie sie etwa für Obst und Gemüse, Fisch, Schweinefleisch und Tabak gilt, wird den einheimischen Produzenten nur eine teilweise Preisgarantie geben, sei es, daß der Umfang der staatlichen Intervention beschränkt ist oder sei es, daß Interventionen in erster Linie durch Erzeugerorganisationen vorgenommen werden. Für eine dritte Gruppe von Erzeugnissen, wie etwa Eier, Geflügelfleisch, Blumen und die meisten Ölsaaten, erfolgt die Preisbildung völlig frei aus dem Verhältnis von Angebot und Nachfrage. Hier beschränkt sich die Marktordnung ausschließlich auf den Außenschutz durch Zölle oder Abschöpfungen. Dem Außenschutz dient ebenfalls das Referenzpreissystem bei Obst, Gemüse, Wein und Fisch. Danach wird, wenn der Angebotspreis der Ware ein bestimmtes Niveau unterschreitet, eine Ausgleichsabgabe erhoben.

Das Funktionieren des Referenzpreissystems läßt sich in diesem Zusammenhang exemplarisch an der Verordnung Nr. 3796/81 (EWG) des Rates vom 29. Dezember 1981 über die gemeinsame Marktorganisation für Fischereierzeugnisse<sup>28</sup> verdeutlichen.

Die Zielsetzung des Referenzpreissystems wird bereits in der Präambel der Verordnung deutlich:

"Bei bestimmten Erzeugnissen empfiehlt es sich, Maßnahmen gegenüber Einfuhren aus dritten Ländern zu außergewöhnlich niedrigen Preisen zu ergreifen, um Störungen auf den Märkten der Gemeinschaft zu verhindern. Um diese Maßnahme wirksamer zu gestalten, ist einerseits das System der Feststellung der Einfuhrpreise zu verbessern und andererseits das Verzeichnis der Erzeugnisse, die unter die Referenzpreisregelung fallen könnten, zu erweitern.

Aufgrund dieser Regelung ist es möglich, bei den meisten Erzeugnissen an der Außengrenze der Gemeinschaft auf jegliche mengenmäßige Beschränkung zu verzichten und nur den tatsächlich erhobenen Zollsatz des gemeinsamen Zolltarifs anzuwenden."

Das Referenzpreissystem hat damit zusammen mit den Lenkungsmitteln der Preisfestsetzung mittels Grundpreis, Richtpreis, Interventionspreis, Schwellenpreis und Einschleusungspreis, der Intervention, den Beihilfen, den

---

<sup>28</sup> ABl. L 379 vom 31. Dezember 1981.

Abschöpfungen und Zöllen die Aufgabe, den Außenschutz dieses gemeinsamen Marktes für Fischereierzeugnisse gegenüber Drittländern sicherzustellen. Es würde hier zu weit führen, im einzelnen auf die Referenzpreisfestsetzungsmechanismen für die unterschiedlichen Erzeugnisse einzugehen. Interessieren soll in diesem Zusammenhang nur, welche Rechtsfolge die Verordnung über die gemeinsame Marktorganisation für Fischereierzeugnisse vorsieht, wenn der sogenannte Frei-Grenze-Preis eines bestimmten aus dritten Ländern eingeführten Fischereierzeugnisses unter dem festgesetzten Referenzpreis liegt. Mit drei Maßnahmen muß ein Importeur in diesem Falle rechnen<sup>29</sup>:

1. Die Anwendung der autonomen Aussetzung der Zollsätze des gemeinsamen Zolltarifs kann aufgehoben werden.
2. Bei bestimmten Fischereierzeugnissen kann die Einfuhr davon abhängig gemacht werden, daß der Referenzpreis eingehalten ist.
3. Die Einfuhr kann ferner von der Erhebung einer Ausgleichsabgabe abhängig gemacht werden.

In der Regel wird in der Literatur<sup>30</sup> nur die Erhebung einer Ausgleichsabgabe hervorgehoben. Einschneidendere Maßnahme des Referenzpreissystems kann jedoch die Aufhebung der Anwendung der autonomen Aussetzung der Zollsätze des gemeinsamen Zolltarifs auf diejenigen Einfuhren sein, bei denen festgestellt wird, daß der Frei-Grenze-Preis unter dem Referenzpreis liegt<sup>31</sup>. Dies hängt vor allem damit zusammen, daß bei bestimmten Erzeug-

---

<sup>29</sup> Vgl. Art 21 Abs. 4 der Verordnung Nr. 3796/81.

<sup>30</sup> *Gilsdorf/Priebe*, a.a.O., FN 27 oben, Rdnr. 10 zu Art. 40.

<sup>31</sup> Das Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft, Außenstelle Hamburg, überwacht gemäß Art. 21 der Verordnung N. 3796/81 die jeweiligen Einfuhrpreise und stellt den Frei-Grenze-Preis auf der Basis der niedrigsten Notierungen für die einzelnen Erzeugnisklassen, vermindert um den Betrag des tatsächlich erhobenen Zollsatzes des GZT und die erhobenen Abgaben sowie um die Anlandungs- und evtl. angefallenen Transportkosten fest. Die so ermittelten Frei-Grenze-Preise meldet das Bundesamt dann für jeden Markttag nach Erzeugnissen, Erzeugnisklassen, Aufmachungen und Mengen an die EG-Kommission (Verordnung (EWG) Nr. 3191/82 vom 29. November 1982, ABl. L 338, geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 3474/85 vom 11. Dezember 1985, ABl. L 333).

nissen die autonome Aussetzung der Zollsätze des gemeinsamen Zolltarifs bzw. die Einräumung von Präferenzzollsätzen eine enorme wirtschaftliche Bedeutung erlangt hat und für die Wettbewerbsfähigkeit bestimmter Produkte und die Marktversorgung mit bestimmten Erzeugnissen von einschneidender Bedeutung ist. So werden regelmäßig, gestützt auf Art. 28 EWG-Vertrag, für bestimmte Fischereierzeugnisse die geltenden Zollsätze für diese Waren im Rahmen von Gemeinschaftszollkontingenten in verschiedener Höhe teilweise ausgesetzt. Diese sogenannten Zollkontingente, bei denen ein bestimmter präferenzzieller Zollsatz auf alle Einfuhren in die EG so lange gewährt wird, bis die mit dem Kontingent eingeräumte Einfuhrmenge ausgeschöpft ist, machen die Einräumung des Kontingentes prinzipiell davon abhängig, daß der von den Mitgliedstaaten gemäß Art. 21 der Verordnung Nr. 3796/81 festgesetzte Einfuhrpreis, d.h. in diesem Fall der Preis frei Grenze, mindestens dem für die betreffenden Waren bzw. Warengattungen durch die Gemeinschaft festgelegten oder festzulegenden Referenzpreis entspricht<sup>32</sup>. Da andererseits die Zollverwaltung den Frei-Grenze-Preis unter Rückgriff auf die EG-Zollwertverordnung bestimmt, wird die Verbindung zwischen Zollwert und Referenzpreissystem deutlich. Nur solche Erzeugnisse, die zur Einfuhr in das Gebiet der europäischen Wirtschaftsgemeinschaft bestimmt sind, deren Zollwert von der Zollverwaltung auf der Höhe des Referenzpreises festgesetzt wird, kommen in den Genuß der autonomen Zollausssetzung. Diese Praxis ist m.E. im übrigen nicht unzweifelhaft. Sie wird von der Zollverwaltung mit der

---

<sup>32</sup> Im Zusammenhang mit der Einräumung präferentieller Zollkontingente stellen sich erhebliche Verwaltungsprobleme, die den gemeinschaftsrechtlichen Gleichheitssatz berühren. Bis in die jüngste Vergangenheit war es Praxis, das Gemeinschaftszollkontingent in nationale Quoten aufzuteilen und zu verwalten. Das führte je nach Verwaltungspraxis dazu, daß nicht alle Importeure gleichen Zugang hatten, da einzelne nationale Quoten bereits erschöpft sein konnten, während andere noch offen waren. Aufgrund des Urteils des EuGH vom 27. September 1988 in der Rs 51/87, in dem der EuGH die Aufteilung des im Rahmen des Zollpräferenzsystems für gewerbliche Waren und Textilwaren Drittländern zustehenden Gemeinschaftskontingents in nationale Quoten als EG-rechtswidrig angesehen hat, wird nunmehr eine zentrale Verwaltung der Kontingente durch die EG angestrebt. Dazu müssen freilich bei den nationalen Zollverwaltungen erst die technischen Voraussetzungen, insbesondere durch die Einführung einer funktionsfähigen EDV, geschaffen werden. Siehe hierzu die informativen Berichte (Nr. Z 17/1988, Z 5/1989, Z 6/1989) des Bundesverbandes des Deutschen Groß- und Außenhandels e.V.

Kommissionsverordnung Nr. 3191/82 vom 29. November 1982 (Durchführungsbestimmungen zur Referenzpreisregelung für Fischereierzeugnisse)<sup>33</sup> begründet. Art. 2 dieser Verordnung stellt aber nur bei bestimmten, nämlich bei nicht aus Fischereifahrzeugen angelandeten gefrorenen Erzeugnissen, und nicht grundsätzlich bei allen Erzeugnissen auf den Zollwert ab. Überall, wo eine solche EG-rechtliche Anordnung der Gleichsetzung von EG-Zollwert und Einfuhrpreis fehlt, läßt sich der Einfuhrpreis m.E. nicht unter Rückgriff auf die zollwertrechtlichen Regelungen bestimmen. Zollwert und Einfuhrpreis sind wesensmäßig verschiedene Tatbestände, die im Ergebnis identisch sein können, es aber nicht sein müssen. Folgerichtig unterstreicht ZEPF<sup>34</sup> entgegen der teilweise anderslautenden Spruchpraxis einzelner Finanzgerichte im einstweiligen Verfahren, daß im Zusammenhang mit der Festsetzung von Mindesteinfuhrpreisen für getrocknete Weintrauben "der Einfuhrpreis ohne allgemeine Anwendung der zollwertrechtlichen Vorschriften eigenständig festzustellen" ist. Bei der derzeit herrschenden Praxis eines einheitlich festgestellten Zollwertes und Einfuhrpreises ist es aber nach wie vor für den in der EG ansässigen Importeur einer unter das Referenzpreissystem fallenden Ware von entscheidender Bedeutung, wie die nationale Zollverwaltung den Warenzollwert und damit den offiziellen Einfuhrpreis festsetzt. Mit der Festsetzung des Zollwerts einer solchen Ware entscheidet nämlich die Zollverwaltung anders als im Normalfall auch über die Höhe des zur Anwendung kommenden Zolltarifs und die daraus resultierende Zollbelastung. Liegt der Zollwert unter dem Referenzpreis, kommt der in der Regel höhere Tarif des gemeinsamen Zolltarifes zur Anwendung. Ist der Zollwert gleich oder über dem Referenzpreis, findet der in der Regel niedrigere Kontingentzollsatz Anwendung. Die Zollschuld des Importeurs ist also geringer. Das Produkt wird billiger und konkurrenzfähiger gegenüber vergleichbaren Waren, oder aber der Importeur kommt zu einer höheren Marge. Diese Gemengelage von Referenzpreissystem und Zollwert bei der Anwendung der autonomen Aussetzung der Zollsätze des gemeinsamen Zolltarifs bei der Einfuhr bestimmter Erzeugnisse in das Wirtschaftsgebiet der EG hat zu der eingangs beschriebenen Fallgestaltung geführt, in der ein verbundenes Unternehmen zur

---

<sup>33</sup> ABl. L 338 vom 30. November 1982.

<sup>34</sup> Zepf, a.a.O., FN 1 oben, Bd. IV, Teil I, S. 18 b.



Anpassung des Verkaufspreises an den jeweils geltenden Referenzpreis vor- oder nachgeschaltet, die zur Minimierung der Zollschuld notwendige Einhaltung des Referenzpreises also über den Zollwert gesteuert wird.

### III. Zollwertgestaltung

Damit stellt sich die Frage, inwieweit im Anwendungsbereich des Referenzpreissystems für bestimmte Fischereierzeugnisse eine bewußte Zollwertgestaltung durch den Importeur mittels Einschaltung eines verbundenen Unternehmens zur Abgabenminimierung zollwertrechtlich zulässig ist. Die Zollwertverordnung beantwortet diese Frage nicht direkt, so daß von den allgemeinen zollwertrechtlichen Kriterien auszugehen ist. Im Vordergrund der Betrachtung stehen zwei Merkmale, die die zollwertrechtliche Zulässigkeit der beschriebenen Fallgestaltung beeinflussen können. Zum einen findet der Verkauf (und damit die zollwertrechtliche Transaktion) zwischen verbundenen Unternehmen statt und zum anderen ist unklar, ob grundsätzlich, d.h. unabhängig vom Grad der Verbundenheit, der Preis aus einem Kaufvertrag zwischen in der Gemeinschaft ansässigen juristischen oder natürlichen Personen als Transaktionswert im Sinne des Art. 3 Abs. 1 der Zollwertverordnung angesehen werden kann.

#### 1. Verbundenheit

Die Tatsache allein, daß es sich bei den Unternehmen A und B um verbundene Unternehmen handelt, schließt prinzipiell eine zollwertrechtlich zulässige Transaktion zwischen diesen beiden Unternehmen nicht aus. Das Zollwertrecht erkennt *expressis verbis* und unter bestimmten Voraussetzungen Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen an, insbesondere dann, wenn die "Verbundenheit den Preis nicht beeinflußt hat"<sup>35</sup>.

Für die zollwertrechtliche Betrachtung kommt es demnach entscheidend darauf an, ob die Verbundenheit den Preis beeinflußt hat. Wenn keine anders lautenden Hinweise oder Indizien vorliegen, ist durch die Verbundenheit

---

<sup>35</sup> Art. 3 Abs. 2a Zollwertverordnung.

der Preis immer dann nicht beeinflusst, wenn der Verkaufspreis des Unternehmens A an das verbundene Unternehmen B alle mit dem Verkauf zusammenhängenden Kosten, insbesondere Waren-, Transportvermittlungs- und sonstige Zusatzkosten, abdeckt und zusätzlich hierzu zu einem ausreichenden Deckungsbeitrag führt. Unter diesen Bedingungen hätten auch nicht verbundene Unternehmen den Verkauf durchgeführt, und der Verkaufspreis erscheint nicht beeinflusst. Er ist somit als Transaktionswert anzuerkennen. Wird das Geschäft tatsächlich durchgeführt, d.h. die Ware an das verbundene Unternehmen B ausgeliefert und entsprechend fakturiert, ist ebenfalls kein Scheingeschäft im Sinne von § 41 Abgabenordnung anzunehmen, da alle Beteiligten das Geschäft rechtlich gewollt und auch tatsächlich abgewickelt haben. Ferner liegt in einem solchen Fall auch kein Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts vor. § 42 Abgabenordnung wäre nur dann anzuwenden, wenn das Geschäft zwischen den verbundenen Unternehmen A und B wirtschaftlich völlig sinnlos wäre. Allein die Tatsache, daß ein ausreichender Deckungsbeitrag bei A durch dieses Geschäft erwirtschaftet wurde, zeigt die ökonomische Vertretbarkeit des Geschäftes. Jedes nicht mit A oder B verbundene Drittunternehmen hätte dieses Geschäft wegen des damit verbundenen Unternehmergewinns durchgeführt, so daß es auch dem sogenannten Fremdvergleich standhält.

## **2. Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft**

Zollwertrechtlich ist der Transaktionswert gemäß Art. 3 der Zollwertverordnung nur dann zugrunde zu legen, wenn es sich bei dem Geschäft um einen "Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft" handelte. Der Begriff "Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft" beinhaltet zwei Elemente. Zum einen muß es sich um ein Kaufgeschäft handeln, und zum anderen muß dieses Geschäft mit der Zielsetzung zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft durchgeführt worden sein. Am Kaufgeschäft ist bei der hierbei beschriebenen Fallgestaltung zwischen den verbundenen Unternehmen A und B nicht zu zweifeln, da die zivilrechtlichen Folgen von beiden Unternehmen gewollt und die Waren- und Geldbewegung zur Ausführung des Kaufs auch tatsächlich durchgeführt wurden. Aus rechtlicher Sicht weitaus problematischer verhält es sich aber mit der Beurteilung des zweiten Elements "zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft", da der Ver-

kauf im Ausgangsfall zwischen zwei in der Gemeinschaft ansässigen Unternehmen stattfindet.

Als Verkaufsgeschäft im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Zollwertverordnung kommen grundsätzlich sowohl der Verkauf des Drittlandslieferanten an das Unternehmen A als auch der Verkauf von Unternehmen A an das verbundene Unternehmen B in Betracht. Das Unternehmen B kann aber nur dann als Zollwertanmelder gegenüber der Zollverwaltung auftreten, wenn das Verkaufsgeschäft zwischen A und B ein Geschäft zur "Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft" darstellt. Im wörtlichen Sinne hat das Unternehmen A die vom Drittlandslieferanten gekauften Waren an das Unternehmen B nicht zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft verkauft. Diese Voraussetzungen liegen auf den ersten Blick nur beim Unternehmen A vor, das die Ware beim Drittlandslieferanten mit dieser Zielsetzung, nämlich Einfuhr in die Gemeinschaft, gekauft hat. Nach Auffassung der Zollverwaltung<sup>36</sup> ist das Verkaufsgeschäft zwischen A und B zollwertrechtlich nicht anzuerkennen, da beide Unternehmen ihren Firmensitz in der Gemeinschaft haben. Aufeinanderfolgende Verkäufe von in der EG ansässigen Unternehmen werden deshalb auch vor der Zollwertanmeldung nicht als Transaktionswert im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Zollwertverordnung angesehen. Die ablehnende Haltung der Zollverwaltung in dieser Frage hat auf Vorlage des BFH zu einem Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH<sup>37</sup> gemäß Art. 177 EWG-Vertrag geführt. Der EuGH hat die Auffassung der Zollverwaltung zu Recht verworfen und den Nacherwerb auch zwischen zwei in der Gemeinschaft ansässigen Unternehmen anerkannt.

Als Instrument zur Auslegung des Begriffs "Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft" wird vom EuGH Art. 6 Verordnung Nr. 1495/80 in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 1580/81 der Kommission vom 12. Juni 1981<sup>38</sup> herangezogen. Danach wird für die Anwendung von Art. 3 Abs. 1 Zollwertverordnung die Tatsache, daß die Waren zum freien Verkehr

---

<sup>36</sup> So die Argumentation des Hauptzollamtes Münster in der Rs. C-11/89.

<sup>37</sup> Urteil des EuGH vom 6. Juni 1990 in der Rs. C-11/89.

<sup>38</sup> ABl. L 154.

in der Gemeinschaft angemeldet worden sind, als angemessenes Anzeichen dafür angesehen, daß sie zum Zweck der Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft verkauft wurden. Dies gilt nach dieser Vorschrift auch bei aufeinanderfolgenden Verkäufen vor der Bewertung, vorausgesetzt, daß nach der Verordnung (EWG) Nr. 1496/80 jeder Preis aus einem solchen Verkauf für die Bewertung herangezogen werden kann. Aus der zollrechtlichen Anmeldung der Waren zum freien Verkehr bei der zuständigen Zollbehörde ergibt sich somit, daß die internationale Warenbewegung die Einfuhr in das Wirtschaftsgebiet der EG zum Ziel hatte. Entscheidend ist aber ferner auch, daß sich das Kriterium "Verkauf zur Ausfuhr" nicht auf die Niederlassung der Vertragsparteien bezieht, sondern daß lediglich zum Zeitpunkt des Verkaufs feststeht, daß die Ware aus einem Drittland in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden soll. Diese Auslegung des Begriffs "Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft" widerspricht auch nicht der Zielsetzung der Zollwertverordnung und den entsprechenden Bestimmungen des GATT-Zollwertkodexes, wonach bei der Zollwertermittlung lediglich "Inlandsmarktpreise von Waren im Ausfuhrland" (Art. 2 Abs. 4 C Zollwertverordnung) sowie "Preise zur Ausfuhr in ein Land, das nicht zum Zollgebiet der Gemeinschaft gehört" (Art. 2 Abs. 4 E Zollwertverordnung), also rein national ausgerichtete Preise sowie Preise für Verkäufe in Drittländer, nicht als Grundlage für die Ermittlung des Zollwertes herangezogen werden sollen.

Für die Beantwortung der im Zusammenhang mit dem Ausgangsfall angesprochenen Fragen bedeutet dies, daß die Einschaltung von verbundenen Unternehmen zur Gestaltung des Zollwertes und zur Anpassung des Kaufpreises an den Referenzpreis grundsätzlich zulässig ist, vorbehaltlich der Einhaltung der sonstigen in der Zollwertverordnung genannten Voraussetzungen. Zu diesen vom Importeur in eigenem Interesse zu beachtenden Voraussetzungen gehört insbesondere, daß er durch eine ordnungsgemäße und überzeugende Dokumentation nachweisen kann, daß die Verbundenheit den Kaufpreis nicht beeinflußt hat. Begründete Zweifel der Zollverwaltung gehen zu Lasten des Importeurs<sup>39</sup>. Hier liegt nach wie vor ein gewisser Beurteilungsspielraum der Zollverwaltung, den der Importeur nur durch glaubhafte Angaben ausräumen kann. Da der Firmensitz des nacherwerbenden Unternehmens keine rechtliche

---

<sup>39</sup> Zepf, a.a.O., FN 1 oben, Bd. I, Teil IV, S.78 ff.

Bedeutung hat, ist der Ausgangsfall auch nicht anders zu beurteilen, als wenn A oder B oder beide Unternehmen gemeinsam ihren Sitz im Ausland hätten.

Logische Konsequenz der Auffassung, daß als Transaktionswert im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Zollwertverordnung der Preis aus einem Kaufvertrag zwischen in der Gemeinschaft ansässigen Unternehmen anerkannt werden kann, ist, daß vor der Zollwertanmeldung mehrere Verkäufe durchgeführt werden können, von denen jeder Preis für die Bewertung herangezogen werden kann. Der EuGH hat diese Konsequenz in der genannten Entscheidung<sup>40</sup> bestätigt. Der Importeur kann, wenn bei aufeinanderfolgenden Verkäufen einer Ware mehrere tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preise den Anforderungen der Zollwertverordnung entsprechen, unter ihnen den Preis bestimmen, der der Ermittlung des Transaktionswertes zugrunde gelegt werden soll. Entscheidend für die zollwertrechtliche Betrachtung ist damit ausschließlich, daß der Zweitverkauf zwischen in der Gemeinschaft ansässigen Kaufvertragsparteien auf einem Erstverkauf zur Einfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft beruhte und vor dem für die Bewertung maßgeblichen Zeitpunkt abgeschlossen wurde. Damit hat der Einführer einer zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft gekauften Ware grundsätzlich ein Wahlrecht, welchen Preis - den des Erst- oder den des Zweitgeschäftes - er bei seiner Zollwertanmeldung angibt und folglich zur Grundlage für die Zollwertbemessung macht<sup>41</sup>. Dieses Wahlrecht steht nach Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 79/695/ EWG des Rates vom 24. Juli 1979 zur Harmonisierung der Verfahren für die Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr<sup>42</sup> dem Importeur so lange zu, bis die eingeführte Ware zollrechtlich freigegeben ist. Der Importeur kann also seine Angaben zum Zollwert, insbesondere den Preis, den er bei der Zollwertanmeldung als Basis für den Zollwert bestimmt hat, nicht mehr ändern, sobald die Waren von der Zollverwaltung zollrechtlich freigegeben worden sind.

---

<sup>40</sup> FN 37 oben.

<sup>41</sup> Dieses Wahlrecht hat der EuGH in der genannten Entscheidung (FN 37 oben) ausdrücklich bekräftigt.

<sup>42</sup> ABl. L 205.

Gesteht man somit dem Einführer die Möglichkeit zu, die Zollwertbemessung auf der Grundlage des Zweiterwerbs zu fordern, so ergibt sich folgerichtig durch die Vorschaltung des verbundenen Unternehmens A die Möglichkeit für das Unternehmen B, den Zollwert so zu gestalten, daß er über oder nahe an dem jeweils geforderten Referenzpreis liegt. Diese Art der Zollwertgestaltung führt dann dazu, daß bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen der niedrige Zollltarif des Kontingentzollsatzes zur Anwendung kommt oder daß bei höherem Einkaufspreis der Einfuhrwert der Ware reduziert wird mit der Folge, daß der reguläre Tarifsatz auf Basis eines niedrigeren Zollwertes Anwendung findet. In beiden Fällen vermindert sich die Zollschild, und der Importeur spart Steuern.

### III. Zusammenfassende Thesen

1.

Zollwertrecht und EG-Referenzpreissystem bedürfen aufgrund ihrer unterschiedlichen Zielsetzungen einer dem konkreten Einzelfall gerecht werdenden, die gegenseitigen unterschiedlichen Zielsetzungen berücksichtigenden harmonisierenden Auslegung. Dabei ist auch festzustellen, inwieweit über den Zollwert die Einhaltung des Referenzpreises gesteuert werden kann.

2.

Unter Berücksichtigung einer solchen Auslegung sind Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen unabhängig vom jeweiligen Firmensitz in der EG oder im EG-Ausland immer dann anzuerkennen, wenn die Verbundenheit den Preis nicht beeinflußt hat und wenn der Zweiterwerb vor der Einfuhr der gekauften Ware in das Zollgebiet der Gemeinschaft erfolgte und unmittelbar an den Zweiterwerber ausgeliefert und von diesem angemeldet bzw. der Zweitverkauf vor dem für die Bewertung maßgeblichen Zeitpunkt abgeschlossen wurde.